



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער: רומן שטרנברג
ע"י בא כח עוה"ד טלי ירון-אלדר ורני שוורץ

נגד

המשיב: פקיד שומה רחובות
ע"י בא כח עוה"ד אורית וינשטיין – פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי-פיסקלית).

2

פסק דין

3

4

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב לשנות המס 2005 ו- 2007.

5

6

רקע ותיאור המחלוקות

7

8

הצדדים הגישו רשימת עובדות ופלוגתאות מוסכמות ממנה עולה כדלהלן:

9

10 בשנות הערעור היה המערער עובד שכיר בטלמטיקס ווירלס בע"מ (להלן: "טלמטיקס").

11

12 בשנת 2000 הקצתה טלמטיקס למערער מניות לפי תנאי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],

13 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). בסמוך לשנת 2002 הוחלפו מניות טלמטיקס שהוקצו למערער

14 במניות איתוראן איתור ושליטה בע"מ (להלן: "איתוראן").

15

16 ביום 2.9.2002 פנו המערער ואחרים אל המשיב בבקשה למתן החלטת מיסוי בעניין החלפת המניות.

17 ביום 30.9.2002 ניתנה החלטת מיסוי לפיה מניות שהוקצו לעובדים באיתוראן חלף מניותיהם

18 בטלמטיקס יופקדו בידי נאמן ויראו אותן כאילו הוקצו מלכתחילה על ידי איתוראן לפי תנאי סעיף

19 102 לפקודה ויחולו כללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים) בשינויים המתחייבים.

20 עוד נקבע בהחלטת המיסוי כי במועד המימוש יחולו שיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיף 121

21 לפקודה על הרווח (להלן: "החלטת המיסוי").

22

23 בשנת המס 2004 מימש המערער חלק מהמניות שהוקצו לו על ידי איתוראן ובהסכם שומה שנכרת

24 בין המשיב לבין המערער ביום 19.6.2006, הוסכם שהמערער יחויב במס בשיעור 44% על הכנסתו

25 החייבת ממימוש חלק ממניות איתוראן (להלן: "הסכם השומה").

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

1 בשנות המס 2005 ו- 2007 מימש המערער את יתרת מניות איתוראן שהוקצו לו ובדוחות לשנות
2 המס 2005 ו- 2007 שהגיש למשיב דיווח המערער על הכנסותיו ממימוש מניות איתוראן וחישב את
3 המס על הכנסתו החייבת מימוש מניות איתוראן בשיעור 44%, תוך הסתמכות על הסכם השומה.
4
5 המשיב דחה את חישובי המערער וביום 15.11.2009 קבע שומות לשנות המס 2005 ו- 2007 לפיהן
6 חויב המערער במס שולי לפי סעיף 121 לפקודה, על הכנסתו החייבת ממימוש מניות איתוראן.
7
8 להלן הפלוגתאות אותן העמידו הצדדים להכרעה:
9

10 א. האם שיעור המס שיחול על הכנסתו ההונית החייבת של המערער בשנות המס שבערער
11 במימוש מניות שהוקצו לפי תנאי סעיף 102 הישן, יהא בשיעור המס השולי החל על המערער
12 כעמדת המשיב או שמא יש לחשב את המס באופן ליניארי בהתאם לקבוע בסעיף 91 (ב)1
13 לפקודה, כעמדת המערער.
14

15 ב. האם לאור החלטת המיסוי שיעור המס החל על הכנסתו ההונית החייבת של המערער
16 בשנות המס שבערער ממימוש המניות שהוקצו לו לפי תנאי סעיף 102 הישן היא בהתאם
17 לשיעורי המס השולי הקבועים בסעיף 121 לפקודה, כטענת המשיב.
18

19 ג. לחילופין, האם על הכנסתו ההונית החייבת של המערער בשנות המס שבערער ממימוש
20 המניות שהוקצו לפי תנאי סעיף 102 הישן יחול מס בשיעור 44% לאור טענת המערער לפיה
21 הסתמך על כך ששיעור המס שנקבע בהסכם השומה יחול על שנות המס שבערער.
22

דיון

המסגרת הנורמטיבית

26 1. בע"א 6159/05, 6161/05, 7359/05 פקיד שומה תל אביב 3 נ' יחזקאל לפיד נאח' (פורסם
27 באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין לפיד"), נקבע כי יש לסווג את ההכנסה
28 המתקבלת ממכירת מניות שמקורן באופציות שהוקצו לפי הוראות סעיף 102 לפקודה,
29 כ"הכנסה הונית" (פסקה 14 לפסק הדין של כבוד השופט א' גרוניס, כתוארו אז). יצוין, כי
30 המסגרת החוקית שנדונה בעניין לפיד הייתה זו שלפני תיקון הפקודה בחוק לתיקון פקודת
31 מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב – 2002 (להלן: "תיקון 132").
32

33 סעיף 91 (ב) לפקודה, קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

1 "יחיד יהיה חייב במס על ריווח הון ריאלי בשיעורים המפורטים בסעיף
2 121, ויראו את ריווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת"
3
4 עוד נקבע בעניין לפיד (שם, פסקה 19):

5
6 "אין חולק, כי הפטור שניתן בצו הפטור לא חל על הכנסה של עובד
7 ממכירת מניות אשר מקורן באופציות אותן קיבל במסגרת מסלול 102
8 (ב) מחברה הנסחרת בבורסה בישראל. שיעור המס החל על הכנסה זו
9 עמד על שיעור המס השולי (סעיף 91 (ב) לפקודה, בנוסחו במועד
10 הרלוונטי)."

11
12 מהאמור עד כאן, עולה כי ריווח ריאלי המתקבל מממוש מניות שמקורן באופציות שהוקצו
13 לפי תנאי סעיף 102 לפקודה, חייב במס שולי בהתאם לקבוע בסעיף 121 לפקודה.

14
15 תיקון 132 והוראת המעבר

16
17 2. סעיף 28 לתיקון 132 תיקן את סעיף 91 לפקודה, ובסעיף 28 (3) לתיקון 132, נקבע:

18
19 "אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:
20 "(1) על אף הוראות סעיפים קטנים (א) ו – (ב) לגבי נכס שיום
21 רכישתו חל לפני המועד הקובע, למעט נכס שהוא מוניטין שלא שולם
22 בעד רכישתו, יהיה חבר בני אדם חייב במס חברות, ויחיד יהיה חייב
23 במס בשיעורים האלה:
24 (א) על רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע – בשיעור הקבוע בסעיף 126,
25 או בשיעורים המפורטים בסעיף 121, לפי העניין;
26 (ב) על חלק רווח ההון הריאלי בגובה הפחת המתואם מהמועד הקובע –
27 בשיעור המס שחל על ההכנסה שממנה נוכה הפחת;
28 (ג) על יתרת רווח ההון הריאלי, בניכוי הפחת המתואם מהמועד הקובע
29 – בשיעור של 25%.
30 "..."

31
32 3. בסעיף 90 לתיקון 132 נקבעו הוראות מעבר, בהן סעיף 90 (ט) שזו לשונו:

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

- 1 "הוקצו מניות לעובדים לפני יום התחולה, לפי הוראות סעיף 102
2 לפקודה, בנוסחו ערב תחילתו של חוק זה, או חלות על ההקצאה כאמור
3 הוראות סעיף 3 (ט) לפקודה, לא יחול, לענין הפחתת שיעורי המס, סעיף
4 91 לפקודה, כנוסחו בסעיף 28 לחוק זה" (להלן: "הוראת המעבר").
5
- 6 4. לטענת המערער, יש לפרש את הוראת המעבר באופן שלא יהיה בו כדי לשלול את הוראות
7 סעיף 91 לפקודה, ביחס לריווח הון ריאלי שנצמח ממניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי
8 תנאי סעיף 102 לפקודה לפני המועד הקובע (1.1.2003). זאת, משום שהמילים "לא יחול,
9 לעניין הפחתת שיעורי המס, סעיף 91 לפקודה", מלמדות שהמחוקק לא ביקש להוציא
10 באופן גורף את תחולתו של סעיף 91 לפקודה על מניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי
11 תנאי סעיף 102 לפקודה לפני המועד הקובע, אלא אך ורק על הפחתת שיעורי המס ולא על
12 החלת השיטה הלינארית הקבועה בסעיף 91 (ב) לפקודה.
13 מוסיף המערער וטוען כי הוראת המעבר נועדה למנוע דרישה לתשלום שיעורי מס מופחתים
14 על ריווח ריאלי שצמח לנישום לפני המועד הקובע, ופרשנותו מתיישבת עם תכלית זו.
15
- 16 המשיב דוחה את טענות המערער. לטענתו, הוראת המעבר שוללת את תחולת הוראות סעיף
17 91 לפקודה על ריווח הון ריאלי שמקורו במימוש מניות שהוקצו לפני המועד הקובע על פי
18 תנאי סעיף 102 לפקודה.
19
- 20 5. המחלוקת בין המערער לבין המשיב באשר לפרשנות הוראת המעבר, כבר נדונה והוכרעה
21 בבית המשפט כאן, וביחס לפרשנות המילים "לעניין הפחתת המס...", נקבע כי "החישוב
22 הלינארי הוא למעשה ההפחתה היחידה שנקבעה בסעיף 91 לפקודה ביחס לנכסים
23 שהגיעו לחזקת הנישום בתקופה שלפני תיקון 132". בהתחשב בכך, פרשנות לפיה אין
24 בהוראת המעבר כדי לשלול את תחולת החישוב הלינארי הקבועה בסעיף 91 מרוקנת את
25 הוראת המעבר מתוכן, ראה פסקה 15 בעמ"ה 27331-12-09 שמואל הדר נ' פקיד שומה
26 במלה (פורסם בתקדין) ופסקי הדין הנזכרים שם.
27
- 28 אוסיף, רצונו של המערער להחיל עליו את החישוב הלינארי הקבוע בסעיף 91 (ב) לפקודה,
29 דהיינו חיוב במס שולי על הריווח הריאלי שנצמח ממניות איתוראן עד ליום הקובע ומס
30 מופחת (25%) על הריווח הריאלי שנצמח ממניות איתוראן לאחר היום הקובע, מלמד
31 שמדובר במנגנון להפחתת מס הבא בגדרה של הוראת המעבר.
32
- 33 6. לטענת המערער, ביסוד ההוראות הקבועות בסעיף 102 לפקודה, לפני ואחרי תיקון 132,
34 הרצון לעודד שיתוף העובדים בהשאת שווי החברה המעסיקה ולהדק את הקשר בין
35 העובדים למקום עבודתם והפרשנות המוצעת על ידי המשיב פוגעת בתכלית זו. מוסיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

- 1 המערער וטוען, כי פרשנות המשיב להוראת המעבר "יוצרת שונות מלאכותית בין מימוש
2 מניות שהוקצו לפי תנאי סעיף 102 הישן, לבין מיסוי מניות שמומשו לפי תנאי סעיף 102
3 בנוסחו שלאחר תיקון 132.
4
- 5 אכן, הטבת המס הגלומה בסעיף 102 לפקודה נועדה לעודד הקצאת אופציות לעובדים, בין
6 היתר, כדי שלעובדים יהיה אינטרס למקסם את שווי החברה המעסיקה המגולם בשווי
7 המניות שהוקצו להם. אולם עוד קודם לתיקון 132 נקבע כי על ריווח הון ריאלי הנצמח
8 ממימוש מניות שמקורן בהקצאת אופציות לעובדים לפי תנאי סעיף 102 לפקודה, יחול
9 שיעור מס שולי כאמור בסעיף 91 (ב) לפקודה. ממילא, פרשנות המשיב להוראת המעבר,
10 לפיה שיעור המס יישאר כאמור ביחס למניות שהוקצו לפי תנאי סעיף 102 לפקודה, לפני
11 תיקון 132 ומומשו על ידי הנישום לאחר תיקון 132, אינה פוגעת בנישום וממילא אינה
12 פוגעת בתכלית חקיקתו של סעיף 102 לפקודה.
13
- 14 לכך יש להוסיף כי לצורך פרשנות הוראת המעבר נכון להשוות בין קבוצת נישומים להם
15 הוקצו אופציות בתנאי סעיף 102 לפני תיקון 132 ומימשו את המניות לפני תיקון 132 לבין
16 קבוצת נישומים להם הוקצו אופציות בתנאי סעיף 102 לפני תיקון 132 ומימשו את המניות
17 לאחר תיקון 132. אלה כמו אלה קיבלו את האופציות בידיעה ששיעור המס שישולם על
18 ריווח ההון הריאלי שהיה קבוע קודם לתיקון. נמצא, שאם תתקבל הפרשנות המוצעת על
19 ידי המשיב להוראת המעבר, יחויבו שתי קבוצות הנישומים שלעיל בשיעור המס שהיה ידוע
20 להם בעת הקצאת האופציות ואף אחת מקבוצות הנישומים לא תופלה לרעה. לעומת זאת,
21 אם תתקבל הפרשנות המוצעת על ידי המערער יחויבו הנישומים בקבוצה השנייה במס
22 מופחת לעומת הנישומים בקבוצה הראשונה ובכך יופלו הנישומים מהקבוצה השנייה
23 לטובה ביחס לנישומים מהקבוצה הראשונה. הוראת המעבר נועדה בן השאר למנוע מצב
24 דברים זה. תיקון 132 קבע מסלולי מיסוי שונים והמחוקק הבהיר כי מי שהוקצו לו זכויות
25 קודם לתיקון, יחול עליו משטר המס שחל אז.
26
- 27 ניסיונו של המערער להשוות בין הקבוצה השנייה לנישומים המחזיקים נכסי הון שמקורם
28 אינו בהקצאה לפי תנאי סעיף 102 לפקודה, אינו ממין העניין ואינו מקובל עליי. נוכח
29 התכלית הגלומה בהוראות סעיף 102 לפקודה כמפורט לעיל ובהתחשב בכך שלמחוקק
30 הייתה כוונה לחייב את העובדים מקבלי האופציות במס מלא, ראה פסקה 16 בעניין לפיד,
31 אין להשוות בין נישומים להם הוקצו אופציות לפי תנאי סעיף 102 לפקודה לפני תיקון 132
32 לנישומים המחזיקים נכסי הון אחרים.
33
- 34 7. נוכח כל אלה, אני מקבל את הפרשנות המוצעת על ידי המשיב להוראת המעבר.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

הסכם השומה ונפקותו

1
2
3 8. להסכם השומה שנכרת בין המערער לבין המשיב (מוצג 3) (להלן: "הסכם השומה"), צורף
4 מכתב בו נקבע:
5

"הנדון: שטרנברג רומן/ כרמלה תיק מס... הסכם שומה לשנת 2004

6
7 בהתאם להסכם השומה שנחתם עם הנדון ביום 24/5/06 הוחלט כי רווח
8 ההון ממכירת מניות איתוראן איתור ושליטה בע"מ, שהוקצו לנישום
9 לפי סעיף 102 לפקודה, ימוסה בשיעור של 44%."

10
11 בהסכם השומה עודכן שיעור המס (44%) החל על הסכומים עליהם הצהיר המערער בדיון
12 וחשבון לשנת המס 2004.
13

14 9. לטענת המערער, כל מניות איתוראן הוקצו לו במועד אחד והן כולן מאותו סוג. על כן,
15 הסכם השומה משקף את אומד דעתו של המשיב ביחס לשיעור המס שיש לחייב את
16 המערער בגין ריווח ההון הריאלי שנצמח לו מכלל מניות איתוראן ולא רק מחלק המניות
17 שנמכר בשנת 2004. מוסיף המערער וטוען, כי הסתמך על הקבוע בהסכם השומה ביחס
18 למניות איתוראן שמומשו בשנים 2005 ו- 2007.

19
20 לטענת המשיב, נוכח החלטת המיסוי והוראת המעבר נראה כי הסכם השומה נכרת בטעות,
21 ומכל מקום מדובר בהסכם שומה לשנת המס 2004 בלבד שאינו מחייב תוצאת מס זהה
22 בשנות המס שבערער.
23

24 10. הסכם השומה לפיו חויב המערער בשיעור מס של 44% על הרווח הריאלי ממימוש מניות
25 איתוראן בוצע על ידי הצדדים והוא עומד בתוקפו.
26

27 אכן, תוצאת מס לפיה יחויב נישום בשיעורי מס שונים בשנות מס שונות בגין ריווח ריאלי
28 מאותו נכס הון מבלי שהיה שינוי נורמטיבי או שינוי נסיבות, אינה רצויה, בלשון המעטה.
29 אולם, שיקול זה אינו עומד לבדו וכפי שיובהר להלן אין די בו כדי להטות את הכף לטובת
30 המערער.
31

32 בהחלטת המיסוי נקבע כי בגין רווחים ממימוש מניות איתוראן יחויב המערער בשיעורי
33 המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה. בהתחשב בכך, נראה כי בשנת 2004 היה על המשיב
34 לחייב את המערער בשיעור המס הקבוע בסעיף 121 לפקודה בגין הרווח הריאלי ממניות
35 איתוראן וצודק המשיב בטענתו לפיה נקלע לטעות בעת כריתת הסכם השומה. נכון יעשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 17055-12-09 רומן שטרנברג נ' פקיד שומה רחובות

- 1 המשיב אם יפיק ממקרה זה תובנות בן השאר לגבי הבדיקה הנדרשת והצלבת המידע בנוגע
2 להחלטות מיסוי שיש להן השלכה ברורה על השומה בפועל.
3
- 4 הטעות האמורה של המשיב מתעצמת נוכח האמור לעיל ביחס להוראת המעבר שנקבעה
5 בתיקון 132 אשר קדם לעריכת הסכם השומה. במצב דברים זה, נשאלת השאלה האם נכון
6 וראוי להנציח את טעותו של המשיב ולהחיל את ההסכמה הגלומה בהסכם השומה גם על
7 שנות המס שבערעור תוך פגיעה בשוויון בין נישומים בעלי נסיבות זהות ופגיעה בקופה
8 הציבורית. תשובתי לכך היא בלאו מוחלט. יש להעדיף את האינטרס הציבורי בשמירה על
9 שוויון בין נישומים זהים ושמירה על הקופה הציבורית.
10
- 11 11. המערער שהיה אחד המבקשים את החלטת המיסוי, אינו יכול לומר כי מסתמך הוא על
12 החלטת המיסוי בנוגע לכל חבילת הזכויות שהוקצתה לו בלא שהדבר נכתב במפורש בהסכם
13 השומה.. טענת המערער כאילו הסכם השומה משקף את אומד דעתו של המשיב ביחס
14 לשיעור המס לכלל המניות שהוקצו למערער, אינה עולה מהסכם השומה (מוצג 3) המתייחס
15 רק לסכומים עליהם הצהיר המערער בדין וחשבון לשנת 2004. לכך יש להוסיף כי ברשימת
16 העובדות המוסכמות אין כל התייחסות לכוונת הצדדים בעת כריתת הסכם השומה.
17 בסיכומי מצביע המערער על כך שמדובר "באותן מניות, באותו נישום ובאותה מסכת
18 עובדות", ומוסיף המערער שהיו לו "כל הסיבות להניח כי דינן של המניות שמומשו בשנים
19 נשוא הערעור יהא זהה לאלו שמומשו בשנת 2004" (סעיפים 91 ו- 93), אולם בכך אין כדי
20 ללמד על כוונת המשיב בעת עריכת הסכם השומה. לפיכך, אין לראות בהסכם השומה
21 הסכמה לשיעור המס שיחול על הריווח הריאלי ממימוש יתרת מניות איתורן שמומשו על
22 ידי המערער בשנים 2005 ו- 2007.
23
- 24 12. נוכח מסקנתי שלעיל, לא ראיתי צורך להידרש לטענות המערער באשר לתנאים בהם רשאי
25 המשיב להשתחרר מהסכם (סעיפים 103 – 106 לסיכומים).
26
- 27 סוף דבר
28
- 29 הערעור נדחה.
30 המערער ישלם למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 20,000 ₪. בפסיקת ההוצאות
31 הבאתי בחשבון את ההסדר הדיוני שהצדדים השכילו להגיע אליו ולייעל בכך הדיון תוך חסכון
32 בהוצאותיהם.
33 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
34 ניתן ביום כ"ז אייר, תשע"ג, 7 מאי, 2013 בהעדר הצדדים.

